

Audience publique du 21 janvier 2010

Recours formé par
Madame ...,
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière de remise d'impôts

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 25447 du rôle et déposée le 27 février 2009 au greffe du tribunal administratif par Madame ..., demeurant à L-..., introduisant un recours non autrement qualifié contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 4 février 2009 portant rejet de sa demande de remise d'impôts concernant l'année 2004 (n° GR 215.08) ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 19 mai 2009 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision critiquée ;

Entendu le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Madame ... en ses explications et Monsieur le délégué du gouvernement Claude Lick en sa plaidoirie.

Par courrier du 17 novembre 2008, Madame ... s'adressa au directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé le « directeur », pour solliciter une « *demande en grâce* » en vue « *d'une annulation éventuelle de la plus-value* » résultant de la vente de son appartement sis à ..., en faisant valoir qu'elle avait fait le 7 octobre 2005 une demande de transfert de la plus-value ainsi réalisée sur un appartement acquis en l'état futur d'achèvement en date du 4 mai 2005. Elle expliqua dans ledit courrier qu'en raison du retard pris par les travaux de construction, le délai de deux ans pour bénéficier de la clause de remploi avait expiré, sans qu'elle ait demandé une prolongation du délai, ignorant l'existence d'une telle possibilité. Elle souligna également que la vente de son appartement n'aurait été nullement motivée par l'intention de réaliser un bénéfice, mais qu'elle aurait voulu acquérir un appartement plus grand pour sa fille et l'enfant de celle-ci.

Le 4 février 2009, le directeur rejeta cette demande de remise gracieuse (n° du rôle GR 215.08) au terme de la motivation suivante :

« Vu la demande présentée le 19 novembre 2008 par la dame ..., demeurant à L-..., ayant pour objet l'obtention d'une décision par voie gracieuse;

Vu le paragraphe 131 de la loi générale des impôts (AO), tel qu'il a été modifié par la loi du 7 novembre 1996;

Considérant que la demande tend au transfert d'une plus-value, à titre gracieux, lors de l'imposition de l'année 2004 ;

Considérant qu'en vertu du paragraphe 131 AO, sur demande justifiée endéans les délais du paragraphe 153 AO, le directeur de l'administration des contributions directes accordera une remise d'impôt ou même la restitution, dans la mesure où la perception de l'impôt dont la légalité n'est pas contestée, entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière, soit subjectivement dans la personne du contribuable ;

Considérant qu'en vertu du règlement grand ducal du 17 juin 1992 portant exécution de l'article 102 L.I.R., le transfert des plus-values est subordonné à une demande au bureau d'imposition compétant au plus tard le 31 décembre de l'année qui suit celle de l'aliénation ;

Considérant que sur demande ce délai pourra être prorogé de deux années supplémentaires si, à son expiration, l'immeuble sur lequel la plus-value doit être transférée est en voie de construction;

En l'espèce, force est de constater, que cette demande n'a pas été fournie ;

Considérant que le paragraphe 131 AO n'autorise pas le directeur à faire abstraction de la déchéance ainsi encourue par la requérante ;

Concernant la rigueur subjective, une remise gracieuse n'est justifiée que si la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables (cf. C.A. N° 11844 C du. 16 mai 2000)

Considérant qu'une telle rigueur excessive au sens prévisé, incompatible avec le principe d'équité au sens du paragraphe 131 AO n'est pas à admettre au vu de la situation de revenu et de fortune de la requérante ;

Considérant que partant les conditions pouvant légalement justifier une remise gracieuse ne sont pas remplies. (...) »

Par requête déposée le 27 février 2009 au greffe du tribunal administratif, Madame ... a introduit un recours non autrement qualifié à l'encontre de la décision précitée du directeur du 4 février 2009.

Il échet tout d'abord de relever que la requête introductive d'instance omet d'indiquer si le recours tend à la réformation ou à l'annulation de la décision critiquée. Il y a toutefois lieu de considérer que le contribuable qui n'est pas un professionnel de la postulation, a entendu introduire le recours tel que prévu par la loi contre une décision du directeur rendue en matière de remise gracieuse.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 131 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre une décision du directeur portant rejet d'une demande de remise gracieuse d'impôt. Le tribunal est partant compétent pour connaître du recours en réformation ainsi introduit, lequel recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse expose qu'elle aurait introduit, par lettre du 7 octobre 2005, une demande de transfert de la plus-value réalisée sur la vente d'un appartement sis à ... sur un appartement acquis à ... le 4 mai 2005 en l'état futur d'achèvement, soit dans le délai des deux années d'imposition suivantes. En se basant sur l'acte notarié d'acquisition et sur les paiements réalisés en relation avec l'acquisition du nouvel appartement à ... qu'elle verse à l'appui de sa requête, la demanderesse soutient que ces paiements démontreraient que les fonds touchés lors de la vente de son appartement de ... auraient déjà été réinvestis avant l'expiration du délai de deux ans prévu par la loi pour effectuer le transfert de la plus-value réalisée.

Dans son mémoire en réponse, le délégué du gouvernement rétorque que bien que la demanderesse ait demandé le transfert de la plus-value réalisée en 2004 dans le délai prévu à l'article 2 du règlement grand-ducal du 17 juin 1992 portant exécution de l'article 102, alinéa 8 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), il n'en resterait pas moins que le transfert ne s'est pas effectué dans le délai prévu à l'article 8 (1) du règlement précité, puisque l'immeuble acquis n'aurait été achevé qu'en 2007 et qu'aucune demande de prorogation de ce délai n'aurait été introduite par la demanderesse, de sorte que ce serait à bon droit que le bureau d'imposition a imposé la plus-value réalisée entraînant un impôt sur le revenu extraordinaire pour l'année 2004 de ... euros, dont la remise sur la base du paragraphe 131 AO serait sollicitée. Or, cette disposition serait inapplicable en l'espèce au motif qu'elle n'autoriserait pas le directeur à faire abstraction d'une déchéance légale encourue par un contribuable sous peine d'outrepasser ses pouvoirs. Il soutient ensuite que les conditions de la remise gracieuse ne seraient pas remplies alors qu'aucune rigueur objective ou subjective ne serait décelable, voire invoquée en l'espèce.

Aux termes du paragraphe 131 AO « *sur demande dûment justifiée du contribuable endéans les délais du § 153 AO, le directeur de l'administration des Contributions directes ou son délégué accordera une remise d'impôt ou même la restitution dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière,*

soit subjectivement dans la personne du contribuable. Sa décision est susceptible d'un recours au tribunal administratif, qui statuera au fond ».

Une remise d'impôt – communément appelée « *remise gracieuse* » – sur base du paragraphe 131 AO, se conçoit dans la mesure où la perception d'un impôt dont la légalité n'est pas contestée entraînerait une rigueur incompatible avec l'équité, soit objectivement selon la matière soit subjectivement dans la personne du contribuable. Une demande de remise d'impôt s'analyse dès lors exclusivement en une pétition du contribuable d'être libéré, sur base de considérations tirées de l'équité, de l'obligation de régler une certaine dette fiscale et ne comporte par nature aucune contestation de la légalité de la fixation de cette même dette. La fonction de remise en équité ne saurait être ni d'abolir les délais pour exercer un droit, ni de permettre par la voie indirecte de procéder à une nouvelle fixation d'une cote d'impôt définitivement ancrée (cf. trib. adm., 17 octobre 2001, n° 13099, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 321).

Afin de pouvoir bénéficier d'une remise d'impôt, il faut de prime abord que la légalité de l'impôt à la base de la demande de remise gracieuse ne soit pas contestée, étant donné que la voie de la remise est exclusive de celle contentieuse de la fixation de l'impôt qui donne lieu à des voies de recours spécifiques.

En l'espèce, il se dégage toutefois des termes de la requête introductive que la demanderesse entend contester la légalité de l'imposition. En effet, si la demanderesse reconnaît ne pas avoir demandé une prorogation du délai prévu à l'article 8 (1) du règlement grand-ducal précité du 17 juin 1992 prévoyant que le transfert de la plus-value réalisée sur l'immeuble de remplacement doit s'effectuer au cours de l'année d'imposition pendant laquelle la plus-value a été réalisée ou au cours des deux années d'imposition suivantes, qui aux termes de l'alinéa 2 dudit article 8 peut, sur demande, être prorogé de deux années supplémentaires, si à son expiration, l'immeuble sur lequel la plus-value doit être transférée est en voie de construction, elle critique cependant en substance l'imposition de la plus-value réalisée par elle en 2004 sur la vente de l'appartement de ... en affirmant que cette plus-value aurait été transférée sur l'immeuble acquis à ... avant l'expiration du délai légal de 2 ans.

Force est dès lors de constater que la demanderesse essaie de remettre en cause, dans le cadre du présent recours, la légalité matérielle de l'imposition dont elle a fait l'objet pour l'année 2004 qui toutefois est étrangère à la matière de la remise gracieuse.

Il s'y ajoute que la demanderesse n'a invoqué aucune rigueur incompatible avec le principe d'équité, que ce soit objectivement *ratione materiae*, soit subjectivement *ratione personae* dans son chef. Il échet dans ce contexte de rappeler qu'une remise gracieuse n'est justifiée que si ou bien la situation personnelle du contribuable est telle que le paiement de l'impôt compromet son existence économique et le prive des moyens de subsistance indispensables, ou bien si objectivement l'application de la législation fiscale conduit à un résultat contraire à l'intention du législateur (cf. trib. adm. 18 novembre 1998, n° 10364 du rôle, Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 325 et autres références y citées).

Il suit de l'ensemble des considérations qui précèdent que le paragraphe 131 AO

n'est pas applicable, en raison du fait que la demanderesse, par le biais d'une demande de remise gracieuse, a en réalité entendu remettre en cause la légalité de l'imposition litigieuse pour l'année 2004. Il n'y a partant pas lieu d'analyser si la demanderesse a fait état d'éléments pouvant justifier l'existence d'une rigueur subjective ou d'une rigueur objective dans son chef – de tels éléments ne se dégageant de toute façon ni de la requête introductive d'instance ni des pièces et éléments se trouvant à la disposition du tribunal –, de sorte que le recours dirigé contre la décision directoriale déférée laisse d'être fondé et doit être rejeté.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, deuxième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

au fond, le déclare non fondé, partant en déboute ;

condamne la demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Carlo Schockweiler, premier vice-président,
Martine Gillardin, premier juge,
Annick Braun, juge,

et lu à l'audience publique du 21 janvier 2010 par le premier vice-président, en présence du greffier Judith Tagliaferri.

s. Judith Tagliaferri

s. Carlo Schockweiler

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 21.01.2010

Le Greffier du Tribunal administratif